

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学 号: X200211029Z

UDC_____

厦 门 大 学
硕 士 学 位 论 文

上市公司会计政策选择约束机制研究

——侧重于审计监督约束机制

Research on Accounting Policy Choice Restraint Mechanism
of listed Company

——Stresses in Audit Surveillance Restraint Mechanism

王 家 清

指导教师姓名: 陈惠锋 副教授

专 业 名 称: 财 政 学

论文提交日期: 2006 年 7 月

论文答辩日期: 2006 年 9 月

学位授予日期: 2006 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2006 年 7 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文而产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。

2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名：

日期： 年 月 日

导师签名：

日期： 年 月 日

厦门大学博硕士论文摘要库

摘 要

上市公司会计政策选择是客观存在的，同时也是有经济后果的，但不是任意的，必然要遵守一定的原则和受到一定的约束。本文采取规范研究的方法，分析了上市公司会计政策选择约束机制，这些约束机制有内部控制约束机制、公司治理约束机制、信誉约束机制、会计准则约束机制、政府监管约束机制以及审计监督约束机制等。同时也指出了我国上市公司会计政策选择约束机制存在的问题。

在这众多的约束机制当中，注册会计师审计监督作为企业会计报表外部监管的重要手段，又得到了普遍的关注。本文选取了审计监督约束机制作为论述的重点。本文认为提高审计监督对上市公司会计政策选择约束力，就是要提高审计质量，而审计质量是技术性内涵和独立性内涵的综合体，二者缺一不可。本文分析了审计监督独立性内涵和技术性内涵的实质、与审计质量的关系以及我国审计监督独立性和审计师行业专长的现状和发展。从上市公司对审计需求来看，由于我国上市公司缺乏对高质量的审计需求，我们认为我国审计市场的审计需求无法内生审计监督的独立性；从审计供给来看，“挂靠”制度的结束，对审计师保持形式上的独立提供了基本前提，但审计由客户付费制度又无法使审计师与客户之间保持经济利益上的独立。本文还选用了我国上市公司 2003 年年报披露的审计收费数据，采用基于审计市场份额的二分法判断在我国审计市场上，哪些审计师可以被归为行业专长审计师。通过实证证明，我国 72 家具有证券期货资格的会计师事务所，只有 12 家可以划分为行业专长审计师，占具有证券期货资格的 72 家会计师事务所的比例不到 17%。这一比例与我国资本市场的迅速发展显然是不相称的。这些结论为我国发挥审计监督在上市公司会计政策选择约束方面的作用提供了依据，也为我国注册会计师行业未来的发展给予有益的启示。

关键词：会计政策选择；约束机制；审计监督

厦门大学博硕士论文摘要库

Abstract

The accounting policy choice of listed companies is the objective existence, and has an economical consequences. It is not random, which must observe certain principle and be subjected to certain restrictions. This article adopts the method of standard research. It not only analyzes the accounting policy choice restraint mechanism of listed companies, which contains the internal control restraint mechanism, the corporate overnance restraint mechanism, credibility constraint mechanism, accountant criterion restraint mechanism, the government supervising and managing restraint mechanism as well as the audit surveillance mechanism and so on. but also points out the problem existed in the accounting policy choice restraint mechanism of listed companies in our country.

In the middle of the multitudinous restraint mechanisms, the registered accountants audit surveillance mechanism wons universal concerns as an important means of the external regulations on enterprise accounting statements. This article focuses on the Auditing supervision and restraining mechanism. To enhances audit surveillance restraint on Accounting Policy Choice Restraint Mechanism of listed company is to improve the audit quality, which is the complex compounds of technical connotation and independent connotation, the two indispensable. Through the analyses on the essence of audit surveillance independent connotation and the technical connotation, the relationship between quality audit, the Status and development of audit surveillance independent and Auditors industry expertise in our country, It plays a role in the audit surveillance restraint on Accounting Policy Choice Restraint Mechanism of listed company, providing a basis; further gives a beneficial enlightenment on our Registered accountants future development.

Key words: accounting policies choices; restraint mechanism; the audit surveillance

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

第一章 引言	1
1.1 研究背景与动机	1
1.2 相关文献综述	3
1.3 本文的创新与不足	5
第二章 上市公司会计政策选择一般理论	7
2.1 会计政策选择的涵义	7
2.2 上市公司会计政策选择的客观必然性	10
2.2 上市公司会计政策选择的经济后果	12
2.4 上市公司会计政策选择应遵循的原则	14
第三章 上市公司会计政策选择约束机制	16
3.1 上市公司会计政策选择内部约束机制	16
3.2 上市公司会计政策选择外部约束机制	19
第四章 上市公司会计政策选择审计监督约束机制	23
4.1 上市公司会计政策选择审计监督的意义	23
4.2 审计监督质量衡量标准及其影响因素	24
4.3 审计监督独立性内涵分析	26
4.4 审计监督技术性内涵分析	31
参考文献	49
后 记	51

厦门大学博硕士论文摘要库

Contents

Chapter 1 Introduction	1
1.1 research background and motives	1
1.2 literature summary	3
1.3 innovation and shortages	5
Chapter 2 General Theory on Accounting Policy Choice Restraint	
Mechanism of listed Company	7
2.1 accounting policy choice implication	7
2.2 objective necessity of accounting policy choice of listed company	10
2.3 accounting policy choice economical consequence of listed company	12
2.4 accounting policy choice economical principle of listed company	14
Chapter 3 Accounting Policy Choice Restraint Mechanism of listed	
Companies	16
3.1 accounting policy choice internal restraint mechanism of listed company ...	16
3.2 accounting policy choice exterior restraint mechanism of listed company	19
Chapter 4 the audit Surveillance Restraint Mechanism on Accounting	
Policy Choice Restraint Mechanism of listed Company	23
4.1 the meaning of the audit surveillance on accounting policy choice restraint mechanism of listed company	23
4.2 the quality standard of audit surveillance and the effective factors	24
4.3 independent connotation analysis on audit surveillance	26
4.4 technical connotation analysis on the audit surveillance	32
References	49
Postscript	51

厦门大学博士论文摘要库

第一章 引言

1.1 研究背景与动机

会计政策选择是财务会计理论的一个重要课题。随着证券市场的迅速发展，使企业财务信息的作用日益重要起来，财务信息的质量问题也备受关注。企业定期对外公布的财务报告是企业财务信息披露的主要载体。财务报告的生成可以说是一系列会计政策选择的结果，因为不论是会计事项的初始确认和计量，还是再次确认和计量都基于对会计原则、方法和程序的选择与运用。因而会计政策选择成为影响企业财务信息质量的一个重要方面。

会计政策选择也是现代会计理论主导流派——实证会计理论的研究重点。“如果没有会计政策选择行为，实证会计研究就失去其存在的意义。”^①为了达到解释和预测会计实务的目的，实证会计理论研究者以会计政策选择行为作为突破口，试图以寻求人们之所以选择这一会计程序，而不是选择别的会计程序的原因为手段，进而达到解释和预测会计实务的目的。

西方各国，尤其是美国，对会计政策选择的研究给予了极大的关注，并且取得了令人瞩目的成果。会计政策选择的三大著名假说，即管理当局^②分红计划、债务契约假说和政治成本假说，对会计政策选择产生了深远的影响。这一研究成果推动了会计理论的发展，也加速了会计实证研究的步伐。

在会计政策选择的基础上发展起来的盈余管理理论，成为实证研究领域最重要的方向之一。上市公司在各种因素作用下，有目的、有计划地操纵报告盈余，以误导投资者的投资决策，进而影响资本市场运转效率。所以，关于企业管理当局通过会计政策的选择进行盈余管理的研究一直是资本市场上研究的热点问题。

我国上市公司的发展已有十多年的历史，成为市场经济一道亮丽的风景线。据中国证监会提供的最新数据显示，到 2006 年 6 月，中国境内上市公司达 1375 家（A、B 股），市场市值为 44200.79 亿元，流通市值为 16749.07 亿元，总股本为 7882.48 亿股，投资者开户数 7526.03 万户。资本市场在资源配置过程中起着越

^① 李明.有效市场假说、资本资产计价模型与实证会计研究——兼评我国实证会计研究的现状[J].会计研究,1998,(5)

^② 本文所称管理当局是指对企业有生产经营实际决策权的人，可以是董事会、经理层或 CEO。

来越重要的作用。

我国的资本市场处在由计划经济向市场经济痛苦的转变途中。无论从市场监管、准则建设，还是企业内部的制度建设，都有了长足的进步。近几年来，新的准则、新的监管条例不断出台，企业内部的公司治理也在不断变化。特别地，从 2005 年 4 月 29 日启动的股权分置改革和 2006 年 2 月 15 日出台亮相的于 2007 年 1 月 1 日在上市公司试行的新会计准则和注册会计师执业准则^①，预示着我国的上市公司将不断向规范化制度化的方向发展。

随着我国资本市场发展的同时，一些上市公司利用我国资本市场所存在的一些问题，通过选择或变更会计政策以达到操纵利润、实现盈余管理和政策优惠等目的，加剧了会计信息失真和各利益相关者的信息不对称，进而干扰资本市场的正常运行。我们有目共睹的是各种严重违规现象层出不穷。上市公司为了达到配股生命线，为了避免 ST、PT 而穷极会计政策操纵之能事，花样繁多的报表重组和关联方交易层出不穷。从琼民源、红光实业，到郑百文、生态农业、银广夏等等，它们都是通过玩弄会计政策于股掌之间，欺骗投资者欺骗市场，极大地影响了资本市场的效率。

如何规范上市公司会计政策选择行为，不断减少企业管理当局与其他利益相关者之间的信息不对称程度，以提高资本市场运行效率，是一个艰巨和意义重大的课题。

在可以搜索到的已有的相关研究文献中，我们可以看到不少关于优化上市公司会计政策选择行为的相关措施。如完善企业会计准则体系、规范证券市场监管政策、强化注册会计师审计监督、优化公司法人治理结构、规范企业会计信息披露、加强对管理者激励约束机制、建立信誉约束机制等等。但没有提升到约束机制这一理论高度进行论述，更没有关注如何才能充分发挥这些约束机制在会计政策选择方面的约束作用。

在这众多的约束机制当中，注册会计师审计监督作为企业会计报表外部监管的重要手段，又得到了普遍的关注。安然公司破产案，银广夏事件，审计失败是其中主要原因。2006 年同时颁布新会计准则和注册会计师执业准则似乎也在告诉

^① 2006 年 2 月 15 日出台亮相的《中国企业会计准则体系》包括 1 项基本准则和 38 项具体准则（除特别说明外，本文统称新会计准则），《中国注册会计师执业准则体系》包括 1 项基本准则和 47 项具体准则（除特别说明外，本文统称注册会计师执业准则）。

我们，面对企业会计政策选择问题，审计监督责无旁贷。从审计的角度看，企业管理当局能否公允的选择会计政策主要表现为通过会计政策选择进行会计信息的操纵，而审计的价值在于发现并报告这种操纵行为，因此如何提高审计质量是我们引申的话题。审计质量是技术性内涵和独立性内涵的综合体，二者缺一不可。随着社会经济的不断发展，企业的技术背景、组织结构，交易方式和经济关系日益复杂，企业管理当局对会计政策选择的余地越来越大，利用会计政策选择进行会计信息操纵的手段也越来越隐蔽，这势必加大了审计的难度。我们认为这种变化特别是对审计师^①的专业技能（审计师行业专长^②）提出了严峻的挑战，如果忽略审计技术的提高，势必会导致审计失败的严重后果。

鉴于此，本文在论述上市公司会计政策选择约束机制的基础上，选取审计监督约束机制作为论述的重点，采用规范研究和实证研究的方法，论述了审计独立性、审计师行业专长与审计质量的关系以及我国审计独立性和审计师行业专长的状况。从上市公司对审计需求看来，由于我国上市公司缺乏对高质量的审计需求，我们认为我国审计市场的审计需求无法内生审计监督的独立性；从审计供给来看，“挂靠”制度的结束，对审计师保持形式上的独立提供了基本前提。通过选用我国上市公司 2003 年年报披露的审计收费数据，采用基于审计市场份额的二分法判断在我国审计市场上，哪些审计师可以被归为行业专长审计师。实证证明，我国 72 家具有证券期货资格的会计师事务所，只有 12 家可以划分为行业专长审计师，这一比例与我国资本市场的迅速发展显然是不相称的。这些结论不仅为我国发挥审计监督在会计政策选择约束方面的作用提供了依据，也为我国注册会计师行业未来的发展带来了有益的启示。

1.2 相关文献综述

1.2.1 关于我国会计政策选择动机的研究

要规范上市公司会计政策的选择行为，我们首先要了解上市公司进行会计政策选择的动机。在西方，随着瓦茨和齐默尔曼（1986）对会计政策选择的经济动

^① 本文中所称“审计师”与“事务所”、“会计师事务所”、“注册会计师”均指同一概念。

^② 审计师行业专长是审计师专业技能的一个重要方面，关于审计师行业专长的定义论文第四章第四节加以界定

机总结出著名的三大假设：分红计划假设、债务契约假设和政治成本假设，关于会计政策选择的动机研究基本上告以段落。同时，实证会计研究走上了成熟标志。

我国上市公司会计政策的选择行为怎样？决定上市公司会计政策选择的经济动机是什么？我国不少学者借鉴西方的实证会计理论和研究方法，对我国上市公司会计政策选择的经济动机进行了研究。通过实证研究表明：由于我国企业所有权结构等方面和西方企业存在着差异，我国企业会计政策选择的动机与西方国家有很大的差异。Aharony, Lee and-Wong(1999)研究了我国上市公司首次公开发行（IPO）时的财务包装现象。徐宗宇（2000）对上市公司的盈利预测情况进行过实证研究，表明上市公司在一级市场招股上市时，公司管理当局存在操纵盈余预测行为^①。蒋义宏（1999）、陈小悦、肖星、过晓艳（2000）等实证研究表明，为了达到证监会规定的配股标准，上市公司管理当局采取了明显的“盈余操纵”措施，形成我国股票市场独特的“10%现象”、“6%现象”^②。陆建桥（1999）对我国亏损上市公司盈余管理进行了实证研究，发现上市公司通过操纵应计利润项目来达到目的，其中营运资金项目，尤其是应收应付项目、存货项目等有可能是上市公司最主要的盈余管理工具。王跃堂（2000）以《股份有限公司会计制度》三大减值准备（短期投资减值准备、存货减值准备以及长期投资减值准备）的会计政策为例，以A股公司为研究样本，对我国上市会计政策选择的经济动机进行实证研究。研究结果发现：1、自愿执行与未自愿执行三大减值政策的两类公司的特征有着系统偏差；2、决定上市公司会计政策选择的经济动机不是西方所谓的“三大假设”因素，而是证券市场的监管政策、公司治理结构、公司经营水平以及注册会计师的审计意见。

1.2.2 关于我国上市公司会计政策选择存在的问题

要规范上市公司会计政策选择行为，其次要了解上市公司会计政策选择存在的问题。我国大部分上市公司都能遵照企业会计准则、会计制度的规定，合理运用政策选择来真实、合法、公允的编制企业财务报告，正确反映企业的财务状况、经营成果和现金流量^③。同时大部分学者研究发现，由于利益驱动，部分上市公司

^① 转引自：黄文锋.上市公司会计政策选择行为研究[M]，经济科学出版社，2004

^②转引自：黄文锋.上市公司会计政策选择行为研究[M]，经济科学出版社，2004

^③ 吴联生.上市公司会计报告研究[M]，东北财经大学出版社，2001

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库